



CONTROL INTERNO: DEL CONTROL DE GESTIÓN A LA POLÍTICA PÚBLICA

Felipe Gómez Rodríguez¹

Resumen.

Se busca analizar la adaptabilidad del Modelo Norteamericano de Control Interno como un Modelo Integral de Control de Gestión y su adopción como política pública en la Administración Pública Federal mexicana mediante la emisión, por parte de la Secretaría de la Función Pública, de un instrumento normativo en materia de control interno. El análisis se efectúa a la luz de los estudios organizacionales y de la gobernanza.

El presente documento se integra de tres apartados. En el primero se abordan algunas conceptualizaciones del control de gestión, así como las visiones propias del Modelo Integral de Control de Gestión de Dahlgaard-Park. El segundo apartado retoma las convergencias y divergencias del modelo de control de gestión referido con el Modelo Norteamericano de Control Interno, a partir de los estudios organizacionales. El tercer apartado, analiza el modelo norteamericano como política pública desde la gobernanza. Finalmente, se presentan algunas conclusiones.

¹ Estudiante de Doctorado en Estudios Organizacionales, UAM Iztapalapa.

Palabras clave: control de gestión, control interno, gobernanza, política pública.

Introducción.

La manera de entender el control interno ha evolucionado drásticamente en México en los últimos quince años, pasando de un preámbulo en cualquier auditoría, permisor del establecimiento de naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a implementar, a una política pública de propósito coadyuvante en el combate a la corrupción y el incremento de la eficacia y eficiencia de las dependencias y entidades integrativas de la Administración Pública Federal. El cambio ha tenido como eje la adopción del Modelo Norteamericano de Control Interno.

Un modelo es una abstracción de la realidad, un esfuerzo por hacer inteligible las situaciones por las que se transita. Para entender la forma en cómo fue construido el Modelo Norteamericano de Control Interno y las consecuencias de su acogimiento en el ámbito mexicano, de cara a un entorno con profundas transformaciones políticas, económicas y sociales, se practica un análisis a partir de los estudios organizacionales y de la gobernanza, a partir de la asimilación de dicho modelo como un Modelo Integral de Control de Gestión y como política pública.

De esta manera se busca analizar la adaptabilidad del Modelo Norteamericano de Control Interno como un Modelo Integral de Control de Gestión y su adopción como política pública en la Administración Pública Federal

mexicana mediante la emisión por parte de la Secretaría de la Función Pública de un instrumento normativo en materia de control interno.

Para lograrlo, en primer lugar se aborda la conceptualización y las visiones propias del control de gestión, para enseguida profundizar en el análisis del control interno, tanto desde el modelo norteamericano como el de gestión, a fin de detectar convergencias y divergencias al amparo de los estudios organizacionales. Finalmente, se retoma el control interno, en esta ocasión como política pública, con el objeto de asimilar el documento regulatorio emitido por la Secretaría de la Función Pública de cara a la gobernanza.

Control de gestión: conceptualizaciones y visiones.

David Otley plantea la pregunta siguiente: ¿cómo podemos motivar a la gente a actuar en el mejor interés de la organización, a pesar de que el contexto haya cambiado significativamente? El denominado “mejor interés de la organización” puede ser asimilado como la óptima consecución de objetivos, el uso adecuado de los recursos disponibles, el cumplimiento de tareas específicas, o la obtención de una estabilidad inter-organizacional. Ante ello, el control de gestión se ha abocado a dar una respuesta.

De acuerdo con Geert Hofstede, las palabras *gestión* y *control*, por separado, no cuentan con definiciones aceptadas universalmente, mientras que el término *control de gestión* encuentra su génesis en una conceptualización formulada en 1965 por Robert Anthony, la cual ha venido desarrollándose a la postre por diversos autores. David Otley, Jane Broadbent y Anthony Berry, así como Su Mi

Dahlgard-Park señalan que el control de gestión parte del pensamiento gerencial y del paradigma funcionalista y mecánico de teorías administrativas y de organización, por lo que se le vincula, conforme a Henri Bouquin e Yvon Pesqueux, tanto a la contabilidad de gestión de control en general y presupuestaria en particular, como a la administración. Según Bouquin y Pesqueux, Anthony describe el control de gestión en tres niveles; el primero de ellos es el de planificación estratégica, en el cual se le define como el proceso que consiste en decidir los objetivos de la organización, los cambios en esos objetivos, los recursos a utilizar para alcanzarlos y las políticas que deben gobernar la adquisición, el uso y el desmantelamiento de esos recursos; el segundo hace alusión al control de gestión como tal, referido como el proceso por el que los dirigentes obtienen la seguridad de que los recursos son obtenidos y utilizados de manera eficaz y eficiente dentro de la realización de los objetivos de la organización; finalmente, el tercero, lo equipara al control operacional, es decir, a un proceso que consiste en obtener la garantía que las tareas específicas son efectuadas de manera eficaz y eficiente.

A partir del concepto de Anthony, se hace hincapié en la enunciación de: 1) los objetivos –en particular lo concerniente a su delimitación, sus cambios y las formas para alcanzarlos–, los cuales son cruciales para el control de gestión de acuerdo a Hofstede, y a Michel Lebas y Jane Weigenstein, especialmente en lo que respecta a si los objetivos son o no ambiguos; 2) los recursos, su adquisición y aplicación adecuada, así como la forma de asegurar su manejo idóneo, percepción que se deriva directamente del marco contable a partir del cual se ha

desarrollado el control de gestión, haciendo a éste particularmente restrictivo; y 3) el uso eficaz y eficiente de los recursos para la óptima consecución de objetivos y la garantía de que tal uso suceda con las características referidas, aspecto cercano a la forma en como Lebas y Weigenstein entienden el control de gestión.

Otros autores, al referirse al control de gestión, aluden a las dinámicas de trabajo al interior de las organizaciones. Es el caso, por ejemplo de Robert Simon –retomado por Dalgaard-Park–, quien lo asimila como las rutinas formales, informales y procedimientos que utilizan la información para mantener o alterar los patrones de actividad de la organización. Otra forma de entenderlo en esta vertiente es la propuesta por Jacob Birnberg y Coral Snodgrass, al concebirlo como un mecanismo diseñado para limitar el espacio de decisión de los individuos dentro de una organización, con el fin de influir en su comportamiento, al coordinar las decisiones que se toman para aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos de la organización, a través del control del flujo de información, el establecimiento de criterios de evaluación y el diseño de recompensas y castigos. Pensar las dinámicas de trabajo a partir del comportamiento puede ser tan trascendental que autores como Michel Fiol y Guillermo Ramírez Martínez refieren una forma de entender el control de gestión a partir de dos partes complementarias: una de control por los resultados, centrada en lo obtenido en el corto plazo, con una actuación a posteriori y asimilada como un factor de desmotivación; y otra de control por los comportamientos socializados, orientada a los resultados de largo plazo, apriorista, hallada factor de motivación.

J.D. Dermer y R.G. Lucas, por su parte, plantean el control de gestión en términos de luchas de poder y de búsqueda de equilibrios. Ellos señalan que los sistemas de control mantienen las relaciones entre los grupos de una organización de forma estable, al ser una suma de soluciones a las contradicciones organizativas derivadas de las diferencias entre las actividades de los grupos de interés y las percepciones.

Las formas de captar el control de gestión referidas –lograr la consecución de objetivos, uso adecuado de los recursos, administración de las dinámicas de trabajo y búsqueda de equilibrios–, son acercamientos teóricos, esfuerzos que diversos autores han llevado a cabo en pos de concebir el control de gestión, debiéndose entender que, más que buscar un aserto único, se está ante la presencia de diversas teorías, con diferentes paradigmas asimilados, como son, de acuerdo con Dahlgard-Park la planificación, el establecimiento de normas de funcionamiento, la coordinación, la información y comunicación, la evaluación, y la influencia en las personas. En un afán de abstraer la realidad para comprenderla, Dahlgard-Park, retomando a diversos autores, ha clasificado las teorías de la gestión en seis métodos, que en conjunto son susceptibles de ser entendidos como un Modelo Integral de Control de Gestión, los cuales se describen a continuación.

1. Visión Burocrática y Mecánica del Control. Esta óptica usa principalmente mecanismos formales en las organizaciones en términos de objetivos, normas, procedimientos, políticas, jerarquía de autoridad, sistemas de recompensas, estandarización y otros mecanismos burocráticos, para

normalizar e influir en el comportamiento, evaluar el desempeño y controlar las desviaciones indeseables al estándar. La formalización de las actividades hace factible la estandarización –con lo que aumenta la previsibilidad–.

2. Visión Cibernética del Control. Desde una perspectiva cibernética, todos los procesos de control son apreciados a partir de una configuración de procesamiento de la información. La idea central de la visión cibernética es la capacidad de auto-regulación de un sistema desde la retroalimentación por ciclos, con los objetivos establecidos de antemano, los resultados comparados con los objetivos y las discrepancias señaladas a los responsables de las acciones correctivas. Aquí la detección de errores y corrección de las acciones tendrá lugar como un proceso dinámico en función de los ciclos de retroalimentación.

Hofstede (1978) señala tres bases del modelo cibernético: 1) existe una norma relativa a la eficacia y eficiencia en el cumplimiento de los objetivos organizacionales; 2) los logros pueden medirse –una relación directa y estática entre la entrada y la salida; en otros términos, en la consecución de objetivos, a cada entrada corresponde una salida única, determinada por el sistema–; y 3) cuando la norma y el resultado se contrastan, la información consiguiente funciona como realimentación para corregir errores. Estos tres supuestos del modelo cibernético se justifican para la actividad cotidiana, siendo indispensable, sin embargo, no soslayar la realidad social.

3. Visión de Agencia del Control. Las relaciones de agencia son definidas como relaciones donde una parte (un principal) delega a otra parte (un agente) un servicio para llevar a cabo la compensación. Por lo tanto, las dos relaciones principales de gestión en un contexto organizacional –alta dirección-accionistas, y alta dirección-subordinados– se consideran relaciones de agencia. Aquí las organizaciones son consideradas como una serie de relaciones contractuales entre los directores (propietarios o gerentes) y agentes (empleados). Los costos de agencia son los costos asociados con el comportamiento de los agentes de vigilancia y el cumplimiento de los contratos.
4. Visión de Recursos Humanos del Control. Cuando las organizaciones son vistas como coaliciones de toma de decisiones efectuadas de manera individual, toman relevancia la variabilidad cognitiva de los individuos y las limitaciones cognoscitivas propias de la manera de motivar a la gente, de la conducción interpersonal, de la forma de aprender, de las expectativas, y de los procesos emocionales.
5. Visión de la Contingencia del Control. Una premisa central de la posición de la contingencia del control es que no hay un mejor enfoque universal, aplicable a todas las organizaciones y en todas las circunstancias, y esta premisa supone, además, que cualquier forma organizacional no es igualmente eficaz. Eficacia y eficiencia de la organización se ven afectados por numerosos factores de contingencia, como el tamaño, la escala, el ciclo de vida organizacional, la tecnología, la incertidumbre, la dependencia de

los recursos, el estilo de liderazgo, la cultura organizacional y la estructura organizativa. Por lo tanto, la dirección debe estar preocupada por averiguar los mejores ajustes tanto para las relaciones internas como para las circunstancias ambientales. Las organizaciones son vistas aquí como sistemas abiertos, que deben adaptarse a las circunstancias tanto internas como externas.

6. Visión Cultural del Control. La premisa principal de este enfoque es que todas las ideas sobre las organizaciones y las cuestiones conexas se construyen socialmente a través de los procesos de creación de sentido de los miembros de la organización. Este punto de vista asume que existen culturas organizacionales, similares a las culturas nacionales, que se componen de muchos intangibles y componentes irracionales. Las culturas organizacionales se integran de valores, normas, tradiciones, modelos mentales, percepciones, artefactos y creencias, y dan una energía social que obliga a la gente a actuar. Por lo tanto, el punto de vista cultural, rechaza la idea de que los objetivos formulados racionalmente, las reglas, los documentos y los procesos, sean los principales motores para todas las actividades de la organización.

Los teóricos que defienden esta óptica sostienen que la influencia de los aspectos culturales en la práctica de contabilidad y de control es significativa. Por lo tanto, prestan atención a cómo las acciones individuales y sociales vienen a definir y redefinir a los sistemas de control, y a cómo se utilizan los conceptos de racionalidad y eficiencia para legitimar los

intereses políticos individuales de los miembros y para fortalecer la posición de poder de éstos.

Lo heterogéneo de las posturas de los diversos autores que han abordado el control de gestión retomados por Dahlgard-Park, permite el acceso a una conceptualización basta y compleja, la cual da cabida a paradigmas comprendidos en varias teorías administrativas, organizacionales y gerenciales. Aprovechando este auge de accesibilidad conceptual, a continuación se analizará el término *control interno* a partir del Modelo Norteamericano, con la finalidad de verificar su adaptabilidad como Modelo Integral de Control de Gestión construido a partir de los seis métodos o visiones descritas renglones arriba.

El control interno como control de gestión: convergencias y divergencias.

Como ocurrió con el control de gestión, en sus inicios, el control interno tenía una concepción meramente contable. Juan Ramón Santillana González (1999) refiere que su uso se reducía a cumplir con las denominadas normas de auditoría, particularmente las normas de ejecución del trabajo, las cuales solicitaban la ejecución de un estudio y evaluación de los sistemas de control interno, con la finalidad de determinar el grado de confianza a depositar en la auditoría a ser practicada, para establecer la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a desarrollar.

Definir el control interno se subsumía a las Normas y Procedimientos de Auditoría emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, como lo refieren Víctor Manuel Mendívil Escalante y Santillana González (2000). El control

interno entonces, de acuerdo con Abraham Perdomo Moreno y Santillana González (2002) comprendía todos los métodos y procedimientos que, de manera coordinada, eran adoptados por una entidad para: 1) salvaguardar los activos; 2) verificar la razonabilidad y confiabilidad de la información financiera, operacional y administrativa y; 3) promover la eficiencia operativa y la adhesión a las políticas administrativas. La alta dependencia a lo referido en las Normas y Procedimientos de Auditoría tuvo como consecuencia que, ante los cambios conceptuales del control interno a nivel internacional, la forma de entender el control interno sufriera modificaciones, particularmente a partir de las adecuaciones en 2001 del Boletín 3050 *Estudio y Evaluación del Control Interno*, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), ante la adopción en México del Modelo Norteamericano de Control Interno.

El Modelo Norteamericano de Control Interno se publicó en 1992, tras cinco años de discusiones, a través de un informe de la Comisión *Treadway* –Comisión Nacional para el estudio de Informes Financieros Fraudulentos, conformada por *American Accounting Association*, *American Institute of Certified Public Accountants*, *Financial Executive Institute*, *Institute of Internal Auditors*, e *Institute of Management Accountants* para definir un nuevo marco conceptual del control interno–, denominado Informe COSO, siglas en inglés de la *Committee of Sponsoring Organizations* –Comité de Organizaciones Patrocinadoras, en alusión a las instituciones participantes en la Comisión *Treadway*–, a través del cual se da a conocer un modelo de control interno, denominado Modelo Norteamericano de Control Interno o Modelo de Control Interno COSO. Al amparo de este modelo, el

control interno es definido como “un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías: eficiencia y eficacia de las operaciones; fiabilidad de la información financiera; y cumplimiento de las leyes y normas aplicables.” (Coopers y Lybrand, 1997: 16), integrado por cinco componentes relacionados entre sí, los cuales se enlistan a continuación:

1. Entorno de control. Este componente marca las pautas de comportamiento de una organización, y tiene una influencia directa en el nivel de concientización del personal respecto al control. Constituye la base de todos los demás elementos de control interno, al aportar disciplina y estructura. Entre los factores que constituyen el entorno de control están la honradez, los valores éticos y la capacidad del personal; la filosofía de la dirección y su forma de actuar; la manera en que la dirección distribuye la autoridad y las responsabilidades y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados, así como la atención y orientación que proporciona la alta dirección.
2. Evaluación de los riesgos. Toda entidad debe hacer frente a una serie de riesgos tanto de origen interno como externo que deben evaluarse. Una condición previa a la evaluación de riesgos es el establecimiento de objetivos operativos coherentes entre sí. La evaluación del riesgo consiste en la identificación y análisis de los factores que podrían afectar la consecución de objetivos y, en base a dicho análisis, determinar la forma en

que los riesgos deben ser administrados. Debido a que las condiciones económicas, normativas y operacionales se modifican continuamente, se necesitan mecanismos para identificar y hacer frente a los riesgos asociados al cambio.

3. Actividades de control. Consisten en las políticas y los procedimientos que tienden a asegurar el cumplimiento de las directrices de la dirección. También permiten garantizar que se tomen las medidas necesarias para afrontar los riesgos que ponen en peligro la consecución de los objetivos de la entidad. Las actividades de control se llevan a cabo en cualquier parte de la organización, en todos sus niveles y en todas sus funciones, comprendiendo actividades tan diferentes como pueden ser aprobaciones y autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, el análisis de los resultados y de las operaciones, la salvaguarda de activos y la segregación de funciones.
4. Información y comunicación. Es necesario identificar, recoger y comunicar la información de un modo y en un plazo tal que permita a cada integrante de una organización asumir sus responsabilidades. Los sistemas de información generan informes que posibilitan la dirección y el control. Dichos informes contemplan no sólo los datos generados internamente, sino también información sobre incidencias, actividades y condiciones externas, necesaria para la toma de decisiones. Por otra parte, se debe establecer una comunicación eficaz, lo que implica una circulación multidireccional de la información. La dirección debe transmitir un mensaje

claro a todo el personal sobre la importancia de las responsabilidades de cada uno en materia de control. Los empleados deben comprender el papel que deben desempeñar dentro del sistema de control interno, así como la relación existente entre las actividades propias y las de los demás. El personal deberá disponer de un sistema para comunicar información importante a los niveles superiores. Asimismo, es necesario comunicarse eficazmente con terceros –clientes, proveedores, organismos de control y accionistas–.

5. Supervisión. Es necesario realizar una supervisión de los sistemas de control interno, evaluando la calidad de su rendimiento. Dicho seguimiento tomará la forma de actividades de supervisión continuada, de evaluaciones periódicas o una combinación de ambas. La supervisión continuada se inscribe en el marco de las actividades corrientes y comprende unos controles regulares efectuados por la dirección, así como determinadas tareas que realiza el personal en el cumplimiento de sus funciones. El alcance y la frecuencia de las evaluaciones puntuales se determinarán principalmente en función de una evaluación de riesgos y de la eficacia de los procedimientos de supervisión continuada. Las deficiencias en el sistema de control interno, en su caso, deberán ser dadas a conocer a la dirección y los asuntos de importancia serán comunicados a la alta dirección.

La forma de entender el control interno consignada en el Modelo de Control Interno COSO es así más abierta, en comparación con la antigua forma de

asimilar el control interno, al abarcar a todas las personas que integran a una organización, más que a métodos y procedimientos vinculados a aspecto presupuestales, contables y financieros –en armonía con lo propuesto por Victor Z. Brink y Herbert Witt–, y al buscarse la consecución de objetivos más generales mediante la administración de riesgos; pero contradictoriamente también es restrictiva, al estar dirigida particularmente a empresas. El aspecto de apertura conceptual permite la comparación de los modelos norteamericano de control interno e integral de control de gestión, particularmente en lo concerniente a los elementos del primero y los métodos (visiones) del segundo.

Así, es posible compara el entorno de control con las visiones cultural y de recursos humanos, toda vez que éstas encuentran su esencia en las personas, siendo relevantes, como lo señala William G. Ouchi, los aspectos de comportamiento y socialización de los individuos al interior de la organización, así como el elemento axiológico como directriz de la conducta humana hacia el logro de objetivos, referido por Birnberg y Snodgrass. No obstante, al hacerlo, es viable detectar también dos divergencias. La primera de ellas se refiere a la forma en como el poder se distribuye al interior de una organización; así, mientras en el entorno de control se alude a la forma en que la dirección reparte la autoridad bajo esquemas de relaciones de supra-subordinación, la visión cultural refiere la distribución del poder entre integrantes, es decir, la manera en que múltiples grupos de interés comparten el poder, en función de sus prioridades y motivaciones, llevando a la práctica acciones políticas que permitan su interacción, como lo indican Dermer y Lucas.

La segunda discrepancia encontrada se afianza en la diferenciación de la cultura corporativa con la cultura organizacional: para el entorno de control es factible la generación de una filosofía proveniente de la dirección, pauta de actuación que permite influir en los demás integrantes de una organización en pos de los objetivos, en tanto que la visión cultural alude a la cultura organizacional, la cual, de acuerdo con Guillermo Ramírez Martínez, Germán Vargas Larios y Ayuzabet de la Rosa Alburquerque, va mucho más allá del mero cumplimiento de los objetivos organizacionales; se trata de un sistema que sirve a las personas para interpretar la situación sobre ellas mismas y percibir el ambiente, un sistema compuesto de significados que no han sido trastocados, ya sea porque esta circunstancia sería entendida como manipulación –como revelan Fiol y Ramírez Martínez– ya porque no es posible hacerlo ante, por ejemplo, el alto número de personas que integran la organización, o bien porque no es factible indicar qué cambios se han suscitado ante que estímulos, y en qué medida.

Un segundo acercamiento de los modelos analizados puede darse entre la evaluación de riesgos con la visión de contingencia, al tener como elemento comunicante el reconocimiento del medioambiente y sus efectos al interior de la organización. Esta forma de entender a la organización da pauta a la asimilación de ésta como sistema abierto, expuesto a la imprevisibilidad, la complejidad y la incertidumbre, lo que impide las certezas en las operaciones y conductas hacia el interior, propias de las teorías administrativas clásicas, y obliga, como indica Otley, a una apertura dirigida al desarrollo y fortalecimiento de cadenas de valor y alianzas estratégicas. Ahora bien, no obstante este acercamiento al entorno, la

evaluación de riesgos como elemento de control interno plantea aún dos limitantes de cara a la ambigüedad: 1) plantear la existencia de objetivos claramente definidos, cuando éstos en la vida real, pueden ser poco claros e, inclusive, contradictorios, y 2) estimar que todos los riesgos pueden ser identificados, analizados, evaluados y administrados, obviando la imprevisibilidad.

Al contrastar las actividades de control con la visión burocrática y mecánica, por otro lado, es posible verificar la convergencia en el aprecio a los mecanismos formales, la preponderancia de actividades repetitivas –con periodicidad diaria, semanal, mensual, anual–, y el aseguramiento del cumplimiento de objetivos mediante el control de las desviaciones. Empero, al retomarse lo planteado por Ives Meny y Jean-Claude Thoenig y por Ouchi, se pone en evidencia la nula atención prestada a la ambigüedad, una propiedad presente de manera perenne en la realidad de muchas organizaciones contemporáneas. La ambigüedad, según Otley, debe retomarse en la cotidianidad, pues es indispensable en la correcta definición de estrategias, metas y objetivos, lo que permite formular los cuestionamientos siguientes: ¿Quién define los objetivos y las estrategias? ¿Cómo se alcanza el establecimiento de objetivos y estrategias, por imposición o por consenso? ¿Quién y cómo determina la consecución de objetivos? ¿Es posible realmente alcanzar objetivos, o es una utopía? ¿Las estrategias y los objetivos se conciben como absolutos o como susceptibles de adecuación? ¿Todas las actividades organizacionales deben perseguir la consecución de objetivos? ¿Quién y cómo atiende imprevistos? ¿Pueden alcanzarse los objetivos sin seguir los mecanismos formales establecidos o éstos deben cumplirse aun cuando los

objetivos no se cumplan? ¿Pueden los mecanismos formales impedir el logro de objetivos? ¿Quién y cómo controla a los altos niveles directivos –pregunta se a su vez se hace Samuel Alberto Mantilla Blanco–? Incluir la ambigüedad en la forma en cómo se entiende la organización permitirá responder algunas de las preguntas trazadas, aunque la mayoría quedarán sin respuesta, siendo pertinente su planteamiento para conocer el alcance real de las actividades de control y de la visión burocrática y mecánica.

Por otra parte, la información y comunicación como elemento de control interno, empata con la visión cibernética como método del control de gestión, tienen como eje rector común la información, aunque también contemplan la realimentación como mecanismo de supervivencia y la toma de decisiones a partir de los errores detectados.

Hay, sin embargo, dos aspectos que las sesgan. El primero de ellos se plantea a partir de Bouquin y Pesqueux y contempla la limitante de que nunca se estará lo suficientemente informado, imposibilitando la racional toma de decisiones. Sobre la limitante referida, cabe aclarar que las razones de la insuficiencia en la información contemplan el ocultamiento de información, la interpretación de los datos y cifras, la presentación de información de manera extemporánea, el exceso de información a ser analizada, la destrucción e inexistencia informativa, entre otras. El segundo aspecto alude a la eficacia de la comunicación en función de su multi-direccionalidad, en tanto se efectúe mediante los canales implementados, lo que habla, conforme a Luis Montaña Hirose, de una

comunicación programada más que de un libre flujo de la información, mermando la eficacia buscada.

Finalmente en este comparativo, el quinto elemento de control interno, la supervisión, puede ser identificada con dos métodos de control de gestión: la visión burocrática y mecánica y la visión de agencia. Al hacerlo, resalta como coincidencia las relaciones de supra-subordinación al interior de las organizaciones, con la subsecuente evaluación del desempeño o rendimiento de los subalternos, la detección y corrección de acciones de desviaciones en detrimento de los estándares, objetivos y metas, así como la vigilancia garante del óptimo funcionamiento organizacional. Desde esta óptica, es posible identificar una limitante: la existencia de un poder oculto, cuyo ejercicio es reconocido en la manera vertical clásica –donde sólo los niveles más altos cuentan con la capacidad de guiar, mientras los niveles más bajos suspenden sus juicios individuales, aceptando la tutela de los superiores–, uniracional, enfocado en el cumplimiento. La limitante expuesta conlleva dos riesgos: 1) en organizaciones burocratizadas –donde la acción de supervisión pueda efectuarse en forma de un poder oculto–, de acuerdo con Rosa María Magaña Álvarez y Germán Vargas Larios, siempre está el peligro latente de sobrepasar la cantidad de control pertinente, lo que origina un funcionamiento más pesado y complejo; y 2) en organizaciones en las que se reconoce la multi-racionalidad, el poder se comparte, por lo que ir más allá de la asimetría esperada puede entenderse como una forma de exacerbación del poder por parte de alguno de los grupos de control

conformantes de la organización, lo que conllevaría perturbaciones en los equilibrios y consensos alcanzados.

Las afinidades descritas entre los elementos de control interno y los métodos (visiones) del control de gestión, resultan de la simple contrastación de los componentes que integran sus respectivas conceptualizaciones. Las divergencias y limitaciones detectadas, por su parte, no son fortuitas: si bien resultan del análisis conceptual, es necesario reconocer que éstas se articulan a la luz de los denominados estudios organizacionales, “que anteponen lo local a lo universal, lo particular a lo general, lo relativo a lo absoluto, el caos al orden, la ambigüedad a la claridad, la multirracionalidad a la unirracionalidad, la acción al determinismo, la confrontación al consenso, lo subjetivo a lo objetivo, lo cualitativo a lo cuantitativo, la comprensión a la explicación, la duda a la afirmación y la interpretación diversa a la aseveración” (De la Rosa y Contreras, en Ramírez Martínez, et. al., 2011). Así, las aproximaciones y discrepancias entre el control interno, y el control de gestión y los estudios organizacionales, pueden resumirse como se muestra en la tabla siguiente:

Tabla 1. Aproximaciones y discrepancias entre el control interno, el control de gestión y los estudios organizacionales

ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO	MÉTODOS DE CONTROL DE GESTIÓN	LIMITANTES DESDE LOS ESTUDIOS ORGANIZACIONALES
Ambiente ético y cultura de control	Visión de recursos humanos Visión cultural del control	Cultura organizacional y cultura corporativa
Administración de riesgos	Visión de contingencia del control	Incertidumbre
Actividades de control	Visión burocrática y mecánica del control	Ambigüedad
Información y comunicación	Visión cibernética del control	Racionalidad Limitada y

		Lenguaje
Supervisión	Visión burocrática y mecánica del control Visión de agencia del control	Poder

Fuente: elaboración propia.

La tabla anterior permite apreciar que solamente uno de los métodos (visiones) –la visión burocrática y mecánica– se identifica con más de un elemento de control interno –las actividades de control y la supervisión–, circunstancia que sumada a las limitaciones detectadas puede llevar a entender al Modelo de Control Interno COSO como un esquema altamente influenciado por la corriente burocrática, no obstante su apertura al medioambiente mediante la detección, análisis y evaluación de riesgos.

Al considerar la influencia que el aspecto burocrático ha tenido en las dependencias y entidades gubernamentales, y siguiendo la evolución del Modelo de Control Interno COSO en México, particularmente en lo que respecta a la Administración Pública Federal, a continuación se analiza su adopción mediante un instrumento normativo particular y sus implicaciones en términos de política pública.

El control interno como política pública: el papel de la gobernanza.

Una vez que el IMCP adoptó en 2001 el Modelo Norteamericano de Control Interno, mediante la adecuación y emisión del Boletín 3050, tocó el turno a la Administración Pública Federal. Así, en el marco del Programa Especial de Mejora de la Gestión en la Administración Pública Federal 2008-2012, particularmente en lo concerniente a la simplificación administrativa y mejora regulatoria, ante la

necesidad de combatir la discrecionalidad, la arbitrariedad y la corrupción, y lograr mayor agilidad, certidumbre y menores costos de operación para las dependencias y entidades gubernamentales y los particulares, la Secretaría de la Función Pública (SFP) emitió en 2010 el documento normativo *Acuerdo por el que se Emiten las Disposiciones en Materia de Control Interno y se Expide el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Control Interno*, cuya última reforma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) de fecha 27 de julio de 2012, actualmente vigente, y en el que se asienta el Modelo Estándar de Control Interno integrado en base al Modelo de Control Interno COSO.

La emisión del instrumento normativo por medio del cual se adopta el Modelo de Control Interno COSO y sus cinco elementos constitutivos, puede ser entendida en términos de política pública, es decir, conforme a German Vargas Larios, así como Meny y Thoenig, y Luis Fernando Aguilar Villanueva, como una acción coercitiva efectuada por una instancia gubernamental competente para atender una situación que se considera problemática; o bien como “un conjunto conformado por uno o varios objetivos colectivos considerados necesarios o deseables, y por medios y acciones, que son tratados, por lo menos parcialmente, por una institución u organización gubernamental con la finalidad de orientar el comportamiento de actores individuales o colectivos para modificar una situación percibida como insatisfactoria o problemática.” (Roth, en Roth Deubel, 2010: 21), con lo que es posible enlazar las actividades realizadas tanto por los actores políticos como por los sociales.

Ahora bien, ¿cuáles son los problemas a los que se les intenta dar solución a través de la emisión del instrumento normativo? Un problema público es un hecho cultural derivado de una estructura cognoscitiva y moral, que de acuerdo a lo planteado en el documento normativo, pueden resumirse a dos, la corrupción y la ineficacia e ineficiencia, mismos que han adquirido visibilidad y han tenido que ser asumidos al considerárseles, como plantea Éric Monier, insoportables e inmorales.

Corrupción, conforme a María Elena Álvarez de Vicencio, hace alusión a alterar o trastocar la forma de alguna cosa, echar a perder, depravar o dañar, y puede aplicarse a cosas materiales, costumbres, acciones, algún conjunto social, la familia, la nación, el Estado y, en general, todo lo que trastoca su esencia. Como fenómeno social en el servicio público, se refiere a la transformación de la función pública en fuente de enriquecimiento privado ilícito, mediante modalidades tales como el soborno, la extorsión, el fraude, la malversación, la especulación con fondos públicos y el uso de información privilegiada. Para Aguilar Villanueva y Joan Prats i Català, como consecuencia de diversas transformaciones políticas, económicas y sociales, los gobierno democráticos en general y los Estados latinoamericanos en particular, han tenido que generar en el marco de la nueva gestión pública, diversas prestaciones gubernamentales, entre las que se encuentra el combate a la corrupción, prestación que trata de atenderse mediante la generación del Acuerdo en materia de control interno, reglamentando una pequeña parte del problema aunque sin atacar verdaderamente el fondo.

Aguilar Villanueva indica sobre la eficacia y la eficiencia, que la cuestión hoy se centra precisamente en la eficacia y eficiencia del gobernante legítimo,

considerando que no toda actividad gubernamental, por provenir del gobierno, es efectivamente gubernativa y productora de resultados sociales de valor. La eficacia y eficiencia continúan siendo lo fundamental en las organizaciones en general y en las instancias de gobierno en particular. Con la eficacia y la eficiencia se busca el *mejor interés de la organización* y del Estado, vinculado al logro de objetivos, al adecuado uso de recursos, al óptimo cumplimiento de tareas específicas, y a la obtención de una estabilidad inter-organizacional. Es, finalmente, aquello que se busca medir en las evaluaciones del desempeño y del rendimiento. Cualquier desviación, incumplimiento, o tergiversación que dañe a la organización o al Estado se repudia, debiéndose, en el enfoque clásico, efectuar las detecciones y correcciones necesarias.

Para resolver los problemas públicos corrupción e ineficacia e ineficiencia, es necesaria la adopción de una política pública. La ejecución de una política pública se integra por un conjunto de actividades individuales u organizativas, que transforman las conductas en un contexto prescriptivo establecido por una autoridad competente –contexto planteado por Meny y Thoenig–, o bien, en un entorno de negociación entre la base y la cúspide de la organización –entorno reconocido por Richard F. Elmore–; es decir, la acción de implementación puede derivar de un acto de autoridad entendido desde una visión administrativa, o bien de un consenso susceptible de vislumbrar desde un enfoque político. Actualmente, aun cuando es demasiado pronto para percibir cambios en la conducta de los funcionarios y servidores públicos vinculada con el combate a la corrupción y el aumento de la eficacia y eficiencia gubernamental, sería posible verificar: 1) que el

instrumento normativo haya sido adoptado por la totalidad de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, al menos en lo tocante a las designaciones, informes, reportes, evaluaciones y constituciones a las que alude el documento reglamentario; y 2) identificar las instancias y personas que participaron en la integración del Acuerdo independientes a la SFP y que permitan garantizar su adopción ante la legitimidad de las instancias actuantes y los consensos logrados. Al día de hoy, sin embargo no es posible verificar estos aspectos, al no contarse con información publicada, razón por la cual no es posible señalar el grado de cumplimiento en la implementación en tanto acto de autoridad (administrativo), ni los acuerdos alcanzados por parte de las instancias participantes (político).

La política pública en materia de control interno se emitió hace tres años, lo que hace posible preguntar ¿se logró el combate a la corrupción y la eficiencia y eficacia gubernamental?, o bien ¿se está al menos en camino de alcanzar tales propósitos? Para poder responder, el instrumento normativo cuenta con dos mecanismos de evaluación. El primero de ellos, propio de la administración de riesgos, alude a la generación de una matriz de administración de riesgos, de un mapa de riesgos institucional, y de un programa de trabajo para la administración de riesgos, a partir de la medición cuantitativa y *ex ante* de la probabilidad de ocurrencia y del grado de impacto de los riesgos y la deficiencia o suficiencia de los controles internos adoptados. El segundo, inserto en el sistema de control interno, aduce a la aplicación de una encuesta, a partir de la cual se integra un programa de trabajo de control interno, contestada en términos cuantitativos y de

manera *ex post* desde la percepción de los mandos medios y superiores en cuanto a la consolidación de controles internos específicos. Ambos mecanismos son presentados ante instancias directivas para su valoración respectiva, siendo sus resultados clasificados como información confidencial, sin ser objeto de divulgación pública, tal y como ocurre con la documentación de las prácticas de control interno.

Los mecanismos de evaluación descritos en el Acuerdo, denotan errores e insuficiencias como las siguientes: 1) la medición es efectuada exclusivamente en términos cuantitativos, aun de aspectos subjetivos como el ambiente de control; 2) la participación es exclusiva de personal de mando, con lo que se menosprecian las aportaciones que pudiera efectuar el personal operativo; 3) se presenta la información únicamente a instancias directivas, lo que impide, de acuerdo a Germán Vargas Larios, Raúl E. Molina Salazar y Carolina Carbajal de Nova, Michel Lebas, Meny y Thoeng, y Magaña Álvarez y Vargas Larios, la realimentación y, por ende, la optimización del desempeño y la toma de decisiones, la reformulación del problema inicial y el aprendizaje; y 4) la información se clasifica como confidencial, lo que imposibilita la participación ciudadana y de otras instancias y personas que no estén contempladas en el marco regulatorio en materia de control interno.

La forma en que ha sido retomado el Modelo de Control Interno COSO en términos de política pública, como se ha visto hasta ahora, corresponde a una perspectiva aún muy burocrática. Tanto la gestación, como la implementación y la

evaluación del Acuerdo reposan en una óptica clásica del ejercicio de la acción gubernamental, lo que origina las preguntas siguientes:

1. En cuanto a los problemas identificados, y se acuerdo con Vargas Larios, ¿se responde efectivamente a una demanda y a una amplia participación de la sociedad, o se trata sólo de una imposición u ocurrencia gubernamental?

2. Por lo que concierne a la ejecución de la política pública, ¿el documento normativo emanó de consensos logrados a partir de la colaboración de organismos internacionales, de instancias gubernamentales y de la sociedad, o se constriñe a un acto de autoridad?

3. Respecto a la evaluación, y conforme a lo referido por Monier ¿se trata de valoraciones endoformativas capaces de modificar conductas, mejorar la acción y transformar su propio objeto, efectuadas por diversas instancias en búsqueda de multi-racionalidades, o consisten en meras apreciaciones recapitulativas que permiten la generación de una opinión uni-racionalidad proveniente de una cúpula directiva?

Estos cuestionamientos invitan a entender la emisión, ejecución y evaluación de la política pública desde una nueva visión que deje atrás la postura burocrática: la gobernanza.

La gobernanza, es un concepto que aparece formalmente en 1993, en el libro *Modern Governance: New Government-Society Interactions*, coordinado por Jan Kooiman, el cual alude a un “gobierno relacional o en redes de interacción

público-privado-civil a lo largo del eje local/global.” (Prats i Catalá, 2005: 65); “la relación equilibrada entre gobernantes y gobernados (...) un proceso de dirección de la sociedad que no es equivalente a la sola acción directiva del gobierno sino del conjunto social” (Vargas, et. al., 2010); un “conjunto de las actividades que se llevan a cabo a fin de dirigir a la sociedad, que implica la acción del gobierno pero no se reduce sólo a ella sino que incluye además la acción de actores económicos y sociales” (Aguilar Villanueva, 2010: 28); “un concepto postgubernamental más que antigubernamental de gobernar y quiere significar *un nuevo proceso directivo*, en tanto la definición y efectación de los objetivos sociales es resultado de un nuevo tipo de relación entre gobierno y sociedad, que no es dominado por gobierno” (Aguilar Villanueva, 2010: 30).

Entendida como redes de política, para Roth Deubel, la gobernanza permite apreciar a las políticas públicas –desde un enfoque integracionista– como un cambio de naturaleza de las relaciones entre Estado y sociedad, concebidas ahora como puentes entre la jerarquía administrativa, los actores sociales y el mercado, considerando que la información ya no se encuentra en manos del Estado, sino diseminada. Las relaciones, sin embargo, no tienen por qué ser tersas, siendo indispensable la negociación entre participantes. Para alcanzar acuerdos, debe recurrirse a un enfoque interpretativista en el análisis de políticas públicas, el cual hace exequible comprender la importancia de los aspectos retóricos o argumentativos y, por ende, de la comunicación, lo que los troca en fundamentos primordiales en cada política pública.

Considerar el punto de vista de la ciudadanía enriquecerá las medidas adoptadas para combatir la corrupción y lograr la eficacia y eficiencia –las cuales parecen legítimas demandas sociales–, y el lugar que ocupa la emisión de un instrumento reglamentario en materia de control interno en dicha labor. También hará accesible la discusión acerca de la mejor forma de entender el control interno y lo que se espera de él, lo que no descarta la construcción de un modelo mexicano que responda a las expectativas y necesidades propias del país, más que la adecuación de uno extranjero ya concebido. Los participantes van más allá de los integrantes directivos: deben abarcarse tanto al personal operativo intra-organizacional como a instancias sociales, tales como universidades, organismos profesionales, firmas de auditores y consultores, y la sociedad en general. Finalmente, resulta apremiante diversificar las instancias evaluadoras, mediante la democratización de una labor que más que la sanción, debe buscar la realimentación en beneficio de la propia organización, pero también del Estado y de la sociedad en general.

Conclusiones.

Es innegable que la forma de comprender el control interno ha cambiado en la última década y media en México; sin embargo, su percepción continúa siendo aún muy burocrática, tanto en su acepción administrativa como en la política. Tanto los estudios organizacionales como la gobernanza permiten detectar ciertas limitantes en su adopción y adaptación como Modelo Integral de Control de Gestión y como política pública, respectivamente, como se señala a continuación:

1. El poder no se encuentra en manos de unos cuantos, regularmente identificados en las cúpulas directivas de las organizaciones: se distribuye entre grupos de interés, razón por la cual es insoslayable la búsqueda de consensos que permitan mantener ciertos equilibrios.

2. La cultura organizacional no debe ser manipulada: se compone de aquellos significados compartidos que afectan la consecución de objetivos, donde las influencias no tienen cabida y las consecuencias a obtener no se pueden prever fácilmente. Los resultados, por ende, pueden ser insuficientes y contradictorios a lo que se estimados.

3. La realidad es ambigua, por lo que, estrategias, objetivos y riesgos no son siempre claros, concisos, identificables, cuantificables, unidireccionales. Si bien la administración de riesgos permite el reconocimiento del entorno, y la forma en cómo éste afecta a la organización y es afectado por la misma, su estudio y evaluación debe abarcar lo cualitativo, lo multiracional y la incertidumbre.

4. Se cuenta con una racionalidad limitada, por lo que estar completamente informado es utópico. La información no siempre es accesible, ni viable, ni oportuna, ni se interpreta correctamente. Así, sólo se buscan soluciones aceptables, no óptimas.

5. Es necesario tener presente la responsabilidad de las personas frente a la comunicación de la información. No se trata de comunicar por comunicar, ni de ocultar mediante la clasificación de la información, aún menos de usar solo los

canales adecuados. La información debe fluir, yendo más allá de vías predeterminadas.

6. Si bien algunos problemas sociales son visibles, como la corrupción y la ineficacia e ineficiencia gubernamentales, es necesaria la participación de la ciudadanía y el Estado en conjunto para redefinirlos y plantearlos como problemas en búsqueda de solución, acordar los medios para atenderlos, la forma de evaluarlos y los resultados que se estimarían satisfactorios. Esta circunstancia se logrará con la gobernanza.

7. Una vez lograda una política pública más democrática, para su implementación y evaluación se requerirá del personal operativo de las organizaciones en las instancias de la Administración Pública Federal, en un afán de lograr una gobernanza desde el interior de los entes públicos.

8. Los resultados obtenidos de las evaluaciones practicadas deben ser objeto de realimentación más que de mecanismos que busquen la sanción.

El reconocimiento de las limitantes descritas impele a la necesidad de reevaluar la asimilación del Modelo de Control Interno COSO en el ámbito mexicano e invita, en su caso, a diseñar uno particular que busque solucionar o al menos reconocer las restricciones detectadas a la luz tanto de los estudios organizacionales como de la gobernanza.

Fuentes bibliográficas.

Aguilar Villanueva, Luis Fernando (2010), *Gobernanza: el Nuevo Proceso de Gobernar*, Fundación Friedrich Naumann para la Libertad, México.

Álvarez de Vicencio, María Elena (2005), *La Ética en la Función Pública: una Propuesta para Abatir la Corrupción Institucional en México*, SFP, México.

Brink, Victor Z. y Herbert Witt (1994), *Auditoría Interna Moderna: Evaluación de Operaciones y Controles*, Ecafsa, México.

Elmore, Richard F. (1996), "Modelos Organizacionales para el Análisis de la Implementación de Programas Sociales", en Aguilar Villanueva, Luis Fernando, *La Implementación de las Políticas*, Miguel Ángel Porrúa, México.

Mantilla Blanco, Samuel Alberto (2009), *Auditoría del Control Interno*, Ecoe Ediciones, Bogotá.

Mendivil Escalante, Víctor Manuel (1999), *Elementos de Auditoría*, Ecafsa, México.

Meny, Ives y Jean-Claude Thoenig (1992), *Las Políticas Públicas*, Ariel, Barcelona.

Monier, Éric (1995), *Evaluación de los Poderes Públicos*, Ministerio de Economía y Hacienda-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Perdomo Moreno, Abraham (2000), *Fundamentos de Control Interno*, Thomson, México.

Prats i Catalá, Joan (2005), “La Construcción Social de la Gobernanza”, en Vidal Beltrán, José María y Joan Prats i Catalá (Coord.), *Dialogo Gobernanza: Euro-Iberoamericano sobre el Buen Gobierno*, Colex, Madrid.

Roth Deubel, André-Noël (2010), “Las Políticas Públicas y sus Principales Enfoques Analíticos”, en Roth Deubel, André-Noël (Ed.), *Enfoques para el Análisis de Políticas Públicas*, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá.

Santillana González, Juan Ramón (1999), *Auditoría I*, Ecafsa, México.

Santillana González, Juan Ramón (2000), *Auditoría II*, Ecafsa, México.

Santillana González, Juan Ramón (2002), *Establecimiento de Sistemas de Control Interno: Función de Contraloría*, Ecafsa-Thomson Learning, México.

Vargas Larios, Germán (2012), “Fundamentos para la Evaluación del Desarrollo Rural en México: ¿Qué, Cómo y Para Qué Evaluar?”, en Rangel Faz, Gabriela y Menéndez Gámiz, Carlos R. (Coord.), *Ópticas Diversas de la Evaluación del Desempeño en México*, Cámara de Diputados, México.

Vargas Larios, Germán, Raúl E. Molina Salazar y Carolina Carbajal de Nova (2010), “La Evaluación de la Política Social: Alcances y Limitaciones”, en Martinelli, José María, *Crisis Capitalista Mundial y Políticas Públicas*, UAM, México.

Publicaciones periódicas.

Birnberg, Jacob G. y Coral Snodgrass (1988), “Culture and Control: a Field Study”, en *Accounting Organizations and Society*, Vol. 13, No. 5.

Bouquin, Henri e Yvon Pesqueux (1999), "Vingt Ans de Contrôle de Gestion ou le Passage d'une Technique à une Discipline", en *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tomo 5.

Dahlgaard-Park, Su Mi (2008), "Reviewing the European Excellence Model from a Management Control View", en *The TQM Journal*, Vol. 20, No. 2.

Dermer, J.D. y R.G. Lucas (1986), "The Illusion of Managerial Control", en *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 6.

Fiol, Michel y Guillermo Ramírez Martínez (1985), "Control de Gestión: ¿Qué Estilo se Debe Adoptar en las Organizaciones Públicas?", en *Gestión y Política Pública*, Vol. IV, No. 2, segundo semestre.

Hofstede, Geert (1978), "The Poverty of Management Control Philosophy", en *Academy of Management Review*, julio, 3.

Hofstede, Geert (1981), "Management Control of Public and Not-For-Profit Activities", en *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, No. 3.

Lebas, Michel (1995), "Performance Measurement and Performance Management", en *Elsevier Science*.

Lebas, Michel y Jane Weigenstein (1986), "Management Control: the Roles of Rules, Markets and Culture", en *Journal of Management Studies*, 23:3.

Magaña Álvarez, Rosa María y Germán Vargas Larios (2001), "Eficiencia, Calidad y Valor en el Desempeño de la Función Pública", en *Reflexiones*, No. 5.

Montaño Hirose, Luis (2001), "La Razón, el Afecto y la Palabra: Reflexiones en Torno al Sujeto en la Organización", en *Iztapalapa*, No. 50.

Otley, David (2003), "Management Control and Performance Management: Whence and Whither?", en *The British Accounting Review*, 35.

Otley, David, Jane Broadbent y Anthony Berry (1995), "Research in Management Control: an Overview of its Development", en *British Journal of Management*, Vol. 6, special issue.

Ouchi, William G. (1979), "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms", en *Management Science*, Vol. 25, No. 9.

Ramírez Martínez, Guillermo, Germán Vargas Larios y Ayuzabet de la Rosa Alburquerque (2011), "Estudios Organizacionales y Administración. Contrastes y Complementariedades: Caminando Hacia el Eslabón Perdido", en *Revista Electrónica Forum Doctoral*, No. 3, edición especial enero-abril.

Otras fuentes.

Coopers y Lybrand (1997), Informe COSO, Madrid.

IMCP (2003), Normas y Procedimientos de Auditoría, México.

México, SFP (2012), Acuerdo por el que se Emiten las Disposiciones en Materia de Control Interno y se Expide el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Control Inter